

KONCEPČNÍ RÁMEC VEŘEJNÉHO ZÁJMU V POJETÍ IFAC¹

A Public Interest Framework in the Concept of IFAC

Dana Kovanicová

Všechny profesní organizace se tak či onak musí dotknout pojmu obecného dobra, když usilují o prosazení zájmů té profese, kterou zaštiťují. Tak je tomu i v případě *Mezinárodní federace účetních (IFAC)*², sdružující v první řadě národní účetní a auditorské³ orgány (svazy, komory) a jejich členy, což čítá zhruba 2,5 milionů účetních a auditorů působících ve více jak 120 zemích a jurisdikcích.

IFAC o sobě prohlašuje, že jejím posláním je sloužit veřejnému zájmu. Aby toho dosáhla, ustavila řadu nezávislých výborů a pověřila je vytvářením a rozvíjením mezinárodních standardů pro oblast etiky, auditingu, vzdělávání a finančního výkaznictví veřejného sektoru. Se stejným cílem vydává IFAC příručky, jež mají napomoci účetním a auditorům porozumět jejich poslání. V neposlední řadě napomáhá vývoji účetní profese v rozvíjejících se zemích.

Ačkoli ve všech uvedených oblastech činnosti je požadavek veřejného zájmu zakotven, praxe ukazuje, že pro konkrétní aplikace to nepostačuje. Veřejný zájem je v nich totiž proklamován, ale není definován. To je důvod, proč IFAC koncem roku 2010 zveřejnila návrh koncepčního rámce veřejného zájmu pro účetní a auditorskou profesi pod názvem „*A Public Interest Framework for the Accountancy Profession*“ (IFAC, 2010). Koncepční rámec veřejného zájmu má být nástrojem, který umožní lépe zhodnotit, zda činnosti profese a jejích orgánů slouží veřejnému zájmu. To platí jak pro vlastní činnost IFAC, tak pro účetní a auditorské orgány (a mnohé další). Je určen i politikům, regulátorům a manažerům, jimž by měl poskytnout návod ke konzistentnímu zhodnocení mnoha problémů, jež jsou aktuálně projednávány na národní i nadnárodní úrovni.

IFAC chápe „veřejný zájem“ jako obecný prospěch, který sdílí všichni občané a který jim plyne ze služeb prováděných účetní a auditorskou profesí. (Širokou) „veřejností“ se zde rozumí všichni jednotlivci i skupiny, protože činnost profese má vliv na všechny aspekty lidské společnosti. Povinností profese je chránit jisté „zájmy“ veřejnosti. Ty zahrnují, mimo jiné: spolehlivost finančního výkaznictví; srovnatelnost finančních informací napříč různými jurisdikcemi; propracovaný systém odpovídajícího vzdělání a kvalifikace; dodržování standardů etického chování a profesního úsudku, jakož i přínos profese v oblasti finančního řízení a správě organizace.

Koncept veřejného zájmu: tři kritéria

Bez další specifikace toho, jaký efekt přináší „veřejný zájem“, by tento výraz zůstal vágní. Proto IFAC ve svém návrhu předkládá pro jeho snazší identifikaci tři definiční kritéria. Při jejich koncipování vychází z toho, že účetní a auditorská profese musí být dbalá širších ekonomických, politických a kulturních dopadů. To umožní zhodnotit, zda vůbec (či v jakém

¹ Tento článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru „Rozvoj finanční a účetní teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska“ registrační číslo MSM, RP 6138439903.

² International Federation of Accountants.

³ Historicky daný název dnes již nevystihuje skutečnost, že IFAC zastřešuje nejen účetní, ale i auditorskou profesi, pro niž vytváří Mezinárodní auditorské a ověřovací standardy. Oběma profesím je pak určen Etický kodex, jakož i Mezinárodní vzdělávací standardy.

stupni) jsou určité politiky, akce, postupy nebo okolnosti ve veřejném zájmu. Těmito kritérii jsou:

1. *Zřetel na náklady a užítky pro (lidskou) společnost jako celek*, neboť účetní a auditorská profese má prostřednictvím svých aktivit dopad na lidi, organizace, kapitálové trhy i řízení státu.
2. *Zachovávání demokratických principů a postupů*, čímž se rozumí čestná, vyrovnaná a všem přístupná účast na rozhodování. Toto kritérium požaduje posoudit každé rozhodnutí a každou akci prováděnou ve veřejném zájmu z hlediska demokratického procesu – tedy jako něco, co musí mít jisté kvality řízení, veřejné participace a veřejné odpovědnosti.
3. *Ohled na kulturní a etické rozmanitosti*. To vyžaduje posoudit, zda vůbec, či v jakém rozsahu, může být řešení nějakého problému týkajícího se veřejného zájmu přeneseno z jedné lidské společnosti nebo jurisdikce do jiné.

Obecně lze říci, že pokud nebudou – alespoň v určitém stupni – splněna všechna tři kritéria, není veřejnému zájmu učiněno zadost. Je pochopitelné, že ne vždy bude možno vyhovět všem třem kritériím ve stejném rozsahu; v takovém případě bude nutné jejich obezřetné vyvažování či kompromis. Jistá specifika bude vyžadovat aplikace tří kritérií v případě, že se bude jednat o účetní firmy, a to z důvodů jejich rozdílné velikosti; ta se může pohybovat v rozmezí od malých a středních entit až k velkým, globálním sítím. IFAC přiznává, že v závislosti na velikosti firmy bude nutno požadovaná tři kritéria „škálovat“.

Pokud jde o schůdnost aplikace konceptu veřejného zájmu, IFAC zdůrazňuje, že aplikace kritérií musí být úměrná významu dané věci, navíc s přihlédnutím k času, pracovní náročnosti a možnostem. Snaha o důkladné zhodnocení nákladů a užitků by mohla vést k nutnosti provádět rozsáhlé analýzy, daleko přesahující prospěch z toho plynoucí; takový přístup by byl významu projednávané záležitosti nepřiměřený. Obdobné platí pro druhé kritérium: ve snaze vyhovět demokratickým principům je třeba volit racionální, efektivní přístup. V dalším textu zveřejněného návrhu jsou podrobněji objasňována jednotlivá kritéria.

Kritérium 1: Zřetel na náklady a užítky pro celou společnost

Toto kritérium požaduje odhadnout veřejný zájem pomocí negativních a pozitivních výsledků -- jako „náklady a užítky“ pro společnost/obyvatelstvo jako celek. Analýza nákladů/užitků je formální proces zhodnocení určité akce, politiky či okolnosti s cílem určit, zda vůbec (případně v jakém rozsahu) u nich převáží prospěch nad újmami. Náklady a užítky mohou být měřeny jak kvantitativně, tak kvalitativně. Kvantitativní hodnocení je vyjadřováno v numerických termínech (např. náklady v dolarech, stupeň lidské úrazovosti či devastace deštného pralesa v akrech). Kvalitativní hodnocení se prezentuje jako úsudky, názory či mínění, obvykle získávané pomocí pohovorů a dotazníků.

IFAC upozorňuje, že je důležité rozlišovat mezi aplikacemi týkajícími se *analýz nákladů/užitků v sociálním kontextu* a aplikacemi souvisejícími s *analýzami investičních projektů*, prováděnými individuálními organizacemi, jež usilují o maximalizaci zisku či kapitálových přínosů. V organizaci je projekt akceptován, jestliže jí přinese pozitivní čistý prospěch, i když lidská společnost ponese tíhu čistých nákladů. V kontextu veřejného zájmu odkazuje toto kritérium spíše na dopad na společnost jako celek než na individuální entitu. Umožňuje zhodnotit, zda určitá politika, akce či okolnosti trhu přinesou společnosti jako celku více dobra než zla.

Analýza nákladů/užitků může být navíc užita i pro následné zhodnocení proběhlé aktivity. Jejím cílem je odpovědět na otázku, zda určitá politika či akce naplnila zamýšlený účel.

Následný, post-implementačný pohľad poskytuje rovněž cenné informácie pro prípadnú modifikáciu akcie či její zlepšení.

Kritérium 2: Zachovávaní demokratických princípů a postupů

Toto kritérium obrací pozornosť k verejnému zájmu jako procesu. Vyžaduje brát ohľad na rozsah, v němž jsou demokratické princípy včleňované do záměrů, zavádění a správy přijatých rozhodnutí a aktivit. Pro účetní a auditorskou profesi se např. jedná o aktivity spojené s vývojem práva, s regulačními systémy a s tvorbou standardů. Jakákoli instituce či veřejný orgán, ustavené s cílem ochraňovat veřejný zájem, by měly dodržovat demokratické princípy a postupy, které zahrnují:

- *dodržování řádného procesu*, čímž se rozumí přesné, konzistentní dodržování stanovených postupů řízení a správy. Řádný proces poskytuje veřejnosti stručný plán projektu v podobě výsadní listiny, podle níž musí pověřená autorita postupovat. Tím je vytvořen důležitý mechanismus pro veřejnou odpovědnost.
- *Nezávislost*: všichni jednotlivci jakož i veškeré orgány regulační, veřejně dohlédací či tvořící standardy musí být nezávislé na zájmových skupinách, na politických či společenských tlacích, jež by mohly mít přílišný vliv na jejich odpovědnost před veřejností. Nezávislost takových orgánů má být budována na důvodech jejich ustavení a vnitřní struktury, má být včleněna do jejich postupů a zajištěna způsobem jejich financování.
- *Spravedlivé a vyvážené zastoupení v rozhodování*: kromě nezávislosti výše uvedených orgánů musí existovat jistota, že tyto orgány sestávají z jednotlivců, kteří reprezentují plně vyváženou škálu zastupitelů veřejnosti. To může být garantováno předem určenou alokací křesel (a jim příslušejících hlasů), založených na takových faktorech jako je profesní specializace, pohlaví či geografická oblast; patří sem i ustavení rovnováhy mezi technickými a netechnickými zástupci.
- *Možnost veřejné diskuse*. Otevřenými konzultacemi se získá širší a rozmanitější vzorek názorů a expertíz na veřejnou politiku. Zároveň to vede k větší transparentnosti, neboť veřejnost má možnost nahlédnout do práce politiků.
- *Mechanismy veřejné odpovědnosti*. Jedná se o zajištění, aby veřejné organizace plnily své povinnosti vůči společnosti jako celku. Příkladem takových mechanismů je transparentnost a veřejný dohled.
- *Ohled na environmentální vlivy*. Politici musí zvažovat dopad environmentálních okolností na veřejný zájem. Může dojít k propadu ekonomiky (např. v důsledku finanční krize), k významnému posunu v žebříčku sdílených hodnot obyvatelstvem či ke kolapsu důležitých institucí. Neočekávané nárazy mohou ovlivnit obecně sdílené hodnoty, regulační prostředí i priority vlády a společnosti.

Je velmi důležité, aby jednotlivci i skupiny všech úrovní lidské společnosti měly důvěru v účetní a auditorskou profesi jako v nezbytný prvek efektivního fungování trhů a jako prvek legitimacy jeho regulačních mechanismů. Legitimita, opodstatněnost těchto profesí je udržována zachovávaním stanovených pravidel a postupů.

Kritérium 3: Ohled na kulturní a etické rozmanitosti

Kultura a etika se v různých společnostech odlišuje. Je tudíž žádoucí, aby se při posouzení toho, zda je veřejnému zájmu učiněno zadost, braly v úvahu odlišnosti v kulturních a morálních hodnotách, zejména v případech, kdy účetní, auditorské (a jim obdobné) orgány působí v mezinárodním prostředí. To však neznamená, že by globální interpretace veřejného

zájmu neměla být založena na universálních hodnotách. Kulturní a etické systémy ovlivňují způsob, jakým každé jednotlivé lidské společenství pohlíží na náklady a užitky ve věci veřejného zájmu. Předznamenávají rozsah přiměřené aplikace demokratických principů a postupů a určují, jak bude daná společnost přistupovat k procedurálním otázkám. Příčinou zmíněných odlišností mohou být:

- historické události: ty ovlivňují danou zemi v otázkách její politické ideologie, obchodního spojení a regionální ekonomické kooperace.
- Různorodé právní a justiční systémy (jako je např. obecné právo, občanský zákoník, islámské právo apod.): ty ovlivňují představy o tom, jak je legislativa vytvářena a interpretována, jak se „dělá“ politika, jak je vnímána politická moc, individuální a ekonomické svobody. Ovlivňují rovněž stupeň nezávislosti mezi soudy a vládními orgány.
- Rozsah, v němž etnické a religiózní zvyklosti ovlivňují právní a komerční systémy. To zahrnuje i očekávání klientů, smluvní termíny mezi stranami a obchodní praktiky.
- Úroveň ekonomického vývoje: ta může mít vliv na hodnocení toho, co je ve veřejném zájmu. Příkladem mohou být rozvojové země, kde prostředky nutné k zavedení regulace účetní a auditorské profese nejsou dostupné proto, že musí být vynaloženy na mnohem naléhavější potřeby obyvatelstva.

Organizace a instituce, které mají vztah k účetní a auditorské profesi (jako je vláda, regulační orgány, tvůrci standardů a profesní komory) musí brát ohled na odlišné interpretace veřejného zájmu, protože je to nezbytné pro rozvoj globálního trhu účetních a auditorských služeb.

Třetí kritérium včleňuje do pojmu veřejného zájmu kulturní faktory, které ale na druhé straně znesnadňují kooperaci institucí se vztahem k účetní a auditorské profesi. Nadnárodní i národní instituce totiž mohou mít protichůdný až konfliktní pohled na to, co znamená veřejný zájem. Spolupráce mezi takovými institucemi bude záviset na rozsahu, v jakém se hodlají vyvíjet směrem ke shodné společenské hodnotě veřejného zájmu.

Aplikace koncepčního rámce veřejného zájmu v práci IFAC

V závěru IFAC upozorňuje, že předkládaný materiál není jediným počinem ve vztahu k veřejnému zájmu. Výslovně uvádí, že její misí je sloužit veřejnému zájmu, což naplňuje tím, že jmenuje řadu výborů, které vytvářejí mezinárodní standardy pro auditing a ověřování, pro etiku, pro vzdělávání a pro finanční výkaznictví veřejného sektoru. Připomíná rovněž, že vydává řadu příruček a průvodců, jež mají napomoci tyto standardy správně, ve veřejném zájmu, implementovat. Konstatuje dále, že při všech uvedených aktivitách cítí potřebu mít k dispozici kritéria veřejného zájmu, jak jsou uvedena v návrhu.

IFAC dále uvádí příklady, jež mají ilustrovat, jak se zrcadlí koncept veřejného zájmu v její vlastní činnosti.

Závěr

Na rozdíl od řady současných liberálních názorů, že veřejný zájem by bylo nejlépe zúžit na zájem soukromých vlastníků, neboť co je dobré pro ně, je dobré pro celou společnost (viz např. Lisse, 2010 či Šíma, 2007), prosazuje IFAC pojetí veřejného zájmu jako obecného blaha. Veřejný zájem je užitek, který vzniká ze služeb účetní a auditorské profese celému lidskému společenství. Účetní a auditorská profese má tudíž povinnost chránit „zájmy“ tohoto společenství, což mimo jiné zahrnuje spolehlivost finančního výkaznictví, srovnatelnost finančních informací napříč zeměmi, fiskální opatrnost ve veřejných výdajích a také prospěch, jež profese přináší svými službami dané organizaci – jejímu řízení a její správě. Při

posouzení, zda jednáme v určité věci ve veřejném zájmu či nikoli, aplikujeme koncepční rámec tří kritérií. S přihlédnutím ke specifikům vyplývajícím z velikosti firmy dovoluje koncept veřejného zájmu ověřit a posoudit rozsah, v němž se lze vypořádat s určitou záležitostí povahy veřejného zájmu.

Abstrakt

Příspěvek pojednává o návrhu standardu IFAC, který je věnován definičnímu rámci veřejného zájmu, jak by jej měla aplikovat účetní a auditorská profese. Veřejný zájem se zde chápe jako prospěch pro celé lidské společenství, jako obecné blaho, o něž svými službami obě profese usilují.

Klíčová slova: IFAC, veřejný zájem, kritéria, účetní a auditorská profese.

Summary

The paper deals with exposure draft of IFAC, which is dedicated to the definition framework of the public interest, as it should be applied by the accounting and auditing profession. The public interest is understood as a benefit for all society, as a general welfare, for which both profession pursue through their services.

Key words: IFAC, Public Interest, Criteria, Accountancy Profession.

JEL klasifikace: M40, M41

Použitá literatura

- [1] IFAC (2008): *International Standard Setting in the Public Interest*. [on-line], New York, International Federation of Accountants, c2008, [cit.: 22. 5. 2011], <<http://web.ifac.org/publications/ifac-policy-position-papers-reports-and-comment-letters>>.
- [2] IFAC (2010): *A Public Interest Framework for the Accountancy Profession. Exposure Draft. IFAC Policy Position paper #4*. New York, International Federation of Accountants, c2010, [cit.: 28. 5. 2011], <<http://web.ifac.org/Guidance/EXD/Details.php?EDID=0145>>.
- [3] Lisse, L. (2010): *Veřejný zájem a zásady v § 2 odst. 4 správního řádu*. <<http://www.elaw.cz/cs/ostatni/220-verejny-zajem-a-zasady-v-s-2-odst-4-sprvniho-radu-html>>.
- [4] Šíma, J. (2007): *Vlastnické právo vs. veřejný zájem*. Liberální institut Praha - přednáška v rámci konání Conservative Economic Quartely Lecture Series. <<http://www.libinstitut.cz/clanky.phd?id=702>>.

Kontakt

Dana Kovanicová, prof. Ing. CSc., Katedra finančního účetnictví a auditingu, FFÚ VŠE v Praze, Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, tel.: +420 224095156, kovanicd@vse.cz.